



Construction d'un indice de réputation sociétale et application empirique

Christel Decock Good

► To cite this version:

Christel Decock Good. Construction d'un indice de réputation sociétale et application empirique. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. halshs-00587447

HAL Id: halshs-00587447

<https://shs.hal.science/halshs-00587447>

Submitted on 20 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Construction d'un indice de réputation sociétale et application empirique

Christel Decock Good¹

Résumé

L'article a pour objet de présenter une recherche dans le cadre de la comptabilité sociétale. Nous proposons une échelle de mesure de la responsabilité sociétale des entreprises à travers leurs actions de mécénat. L'outil est ensuite appliqué à un échantillon de 75 entreprises françaises mécènes et permet le test de deux hypothèses relatives à la théorie de la légitimité.

Mots clés

comptabilité sociétale, responsabilité sociétale ;
théorie de la légitimité

Abstract

This article deals with a research in corporate societal accounting. We propose a scale of measure of corporate societal responsibility across their philanthropic actions. Next is the tool applied to a sample of 75 French philanthropic companies and permit to test two hypothesis related to theory of legitimacy.

Key words

Societal accounting; societal responsibility; theory of leg

¹ Membre du CREFIGE à l'université de Paris Dauphine et ATER à l'Université du Littoral
4 rue gembloux 59240 Dunkerque.
Tel : 03 28 20 39 65 e mail : christel.good@wanadoo.fr

Les recherches en comptabilité environnementale et sociétale sont encore peu nombreuses. En effet, les difficultés de telles recherches résident dans l'absence de définition unique du thème et dans la multiplication des mesures et méthodes utilisées. Construit sur la notion de responsabilité sociétale, le champ de la comptabilité sociétale peut être plus ou moins inclusif et s'insérer dans plusieurs domaines (l'offre d'informations comptables, la stratégie, voire le marketing). Les études empiriques qui en découlent, embrassent elles-mêmes — soit différents thèmes sociétaux (environnement, ressources humaines, implication dans la communauté...) et sont, de ce fait, essentiellement descriptives, — soit un seul thème qui est celui de l'environnement écologique ou des ressources humaines.

Face à ce constat, notre étude a pour objet de présenter la construction d'un indice de comptabilité sociétale, dans le courant de recherche de l'offre d'informations sociétales. Cet indice est fondé sur une méthode originale de valorisation de l'information et sur le thème de l'implication dans la communauté. L'intérêt de ce choix est le manque d'études relatif à ce domaine dans la littérature. Nous proposons ensuite d'appliquer cet indice sur un échantillon d'entreprises françaises.

A cette fin, l'article comporte trois sections. La première section est une revue de la littérature sur la définition de la responsabilité sociétale et sur les études basées sur les principales mesures. La seconde traite des questions de recherche et de la méthodologie. La troisième section traite de notre étude empirique et des résultats sur un échantillon de 75 entreprises françaises.

1. Revue de littérature et définitions

Le panorama des définitions de la responsabilité sociétale dans la littérature montre la difficulté d'en trouver un consensus. Nous essaierons d'en trouver une grille de lecture à travers sa finalité.

1.1. Définition de la responsabilité sociétale

Selon Drucker (1984), la responsabilité sociétale s'est exprimée au 19ème siècle à travers le comportement d'industriels comme Carnegie et Rosenwald puis Ford et Rockefeller. Dirigeants ou riches propriétaires, ils ont développé une forme de responsabilité sociétale à travers leur stratégie. Ce thème a suscité de nombreux débats et polémiques tant économiques que politiques notamment liés à la portée symbolique de l'expression. La " responsabilité " suscitant des connotations d'éthique, de moralité et du respect de la Loi, elle ouvre de nombreux débats.

Les objectifs poursuivis à travers la responsabilité sociétale sont multiples et une firme engagée dans un comportement de responsabilité sociétale peut chercher à atteindre plusieurs finalités. D'après la littérature, elles sont les suivantes :

- répondre à des pressions externes (Freeman, 1984; Deegan & Brown, 1998) ;
- répondre à des pressions internes (Bowen & al, 1995 ; Winsemius & Guntram, 1992 ; Goll, 1990 ; Rockness & Williams, 1988) ;
- adopter une éthique d'entreprise (Rockness & Williams, 1988 ; Reynaud, 1998) ;
- améliorer l'image de l'entreprise (Jones, 1995) ;
- gérer et améliorer la position concurrentielle (Jones, 1995 ; Hill & Jones, 1992) ;
- gérer l'incertitude liée à la législation (Hackston & Milne, 1996) ;
- réduire les coûts (Cochran & Wood, 1984 ; Blacconiere & Patten, 1994)
- créer une culture d'entreprise (Winsemius & Guntram, 1992).

Plusieurs objectifs peuvent être poursuivis avec des priorités ou hiérarchies plus ou moins explicites. Selon l'objectif fixé, la forme de responsabilité adoptée va en découler. Sethi (1975), Dowling & Pfeffer (1975) et Wood (1991) synthétisent l'ensemble des finalités de la responsabilité sociétale dans un but ultime : la recherche d'une forme de légitimité.

1.2. Les mesures de la responsabilité sociétale

Plusieurs mesures de la responsabilité sociétale reposent sur la comptabilité sociétale. Celle-ci se définit par la diffusion d'informations sociales et environnementales, que l'information soit chiffrée ou non, qualitative ou quantitative (Mathews, 1997 ; Gray & al, 1995). Mais comme le souligne Gray & al (1995), ce champ empirique d'investigation comporte des limites importantes. D'une part, les pratiques de diffusions d'informations sociétales ne sont pas communes à toutes les entreprises et les définitions en sont variables. D'autre part, l'absence de " reporting " systématique en comptabilité sociétale en fait un champ de la comptabilité contesté. Toute étude " positive " quantitative est confrontée à cette absence de données homogènes, ce qui oriente certaines recherches vers d'autres mesures. Les principales que nous avons recensées sont les suivantes :

- l'utilisation de données factuelles : les indices de pollution déterminés par le Conseil des Priorités Economiques (*Council of Economic Priorities, CEP*).

L'élaboration d'un des premiers index a été établie par le CEP. Il a été construit à partir d'une étude réalisée sur 131 firmes de l'industrie des pâtes et papiers (Cochran & Wood, 1984, p 43) pour répondre à la pression des marchés financiers (Spicer, 1978, p 100).

L'indice présente un intérêt dans la mesure où il répond à une certaine objectivité. En revanche, il ne couvre que le domaine de l'écologie au détriment des autres domaines sociétaux.

- le recueil de données indirectes : les questionnaires

Cette méthode semble très peu utilisée. Nous n'avons recensé que deux études dans ce domaine : Aupperle & al (1985) et Henriques & Sadorsky (1996). L'avantage de la méthode est qu'elle permet de travailler sur une base identique pour chaque firme: l'appréciation de la responsabilité sociétale est quantifiée sur le même type d'information. Par ailleurs, elle est basée sur des propositions précises de responsabilité sociétale donc est plus facilement interprétable. Les limites résident dans la fiabilité des réponses et dans l'utilisation de résultats (questionnaires à réponses binaires, Henriques & Sadorsky, 1996)

- l'utilisation du rapport annuel

Un autre courant s'est développé sur la base d'études du rapport annuel. L'analyse de contenu du rapport annuel est devenue une méthode très utilisée, en plaçant l'information sociétale sur le même plan que l'information financière (Firth, 1984 ; Cowen & al, 1987; Ness & Mirza, 1991; Hossain & al, 1995; Roberts, 1991; Burritt et Welch, 1997; Teoh & Thong, 1984; Ernst & Ernst, 1978; Gray & al, 1995; Fekrat & al, 1996).

L'ambiguïté de cette mesure repose sur ses deux aspects: la communication d'information sociétale et les réalisations sociétales. L'analyse de contenu thématique du rapport annuel est bien souvent insuffisante car les catégories sont binaires (présence ou absence de l'information) et ne rendent pas assez compte de la distinction entre la communication et la réalisation sociétale, très peu d'études valorisant les actions sociétales (Deegan & Gordon, 1996).

- l'utilisation d'un indice de réputation

Les études basées sur les indices de réputation sont anciennes (Moskowitz in *Business & Society*, 1973 in Bowman & Haire, 1975; Sturdivant & Ginter, 1977; Cochran & Wood, 1984; Abbott et Monsen, 1979; McGuire & al, 1988) et ont été peu reprises dans les recherches plus récentes. Ce manque d'intérêt se justifie par certains inconvénients bien que l'indice de réputation présente plusieurs avantages. Cochran & Wood (1984) et Abbott & Monsen (1979) permettent de les évaluer:

- Les avantages :

- la méthode est cohérente de façon interne puisque c'est la même personne qui applique les mêmes critères (même subjectifs) pour chaque firme ;
- l'indice résume les perceptions des clés de conformité des différentes firmes ; cette subjectivité introduite permet de comparer les firmes entre elles (Brown, 1998).
- il n'est pas nécessaire d'adopter une méthode rigoureusement objective puisque le thème est lui-même subjectif.

- Les inconvénients :
 - Les indices varient beaucoup d'un observateur à l'autre ;
 - Les répondants peuvent avoir davantage d'informations concernant une entreprise de l'échantillon suite, par exemple, à une expérience professionnelle ou à des influences personnelles de leur entourage;
 - La taille, l'âge et l'accès aux médias de masse fait que la perception des firmes influencée par d'autres critères autres que la responsabilité sociétale ;
 - Il est difficile de faire classer au répondant un grand nombre d'objets donc on limite nécessairement la taille de l'échantillon ;
 - La responsabilité sociétale n'est pas isolée des autres dimensions de l'entreprise (Brown, 1998). Pava & Krausz, (1996) reprochent également aux études de McGuire & al (1988) et Cotrill (1990) d'utiliser des indices de réputation sociétale dont seulement deux clés sur huit relèvent réellement de ce domaine.
 - Enfin, il n'est pas possible de s'assurer de la validité des classements obtenus.

1.3. Une interprétation possible de la recherche sur la responsabilité sociétale à travers la théorie de la légitimité

Une des théories explicatives et interprétatives les plus utilisées dans les différentes recherches sur la responsabilité sociétale est celle de la théorie de la légitimité. En effet, la théorie de la légitimité est souvent évoquée dans le cadre des recherches théoriques et empiriques (Dowling & Pfeffer, 1975 ; Wood, 1991 ; Deegan & Rankin 1996 ; Guthrie & Parker, 1989 ; Brown & Deegan, 1998 ; Deegan & al, 1999).

Suchman (1995) propose une typologie des recherches sur la théorie de la légitimité. Ainsi l'auteur identifie la légitimité pragmatique et la légitimité morale. La légitimité pragmatique se réfère à une recherche d'adéquation ponctuelle avec l'environnement social de la firme. La légitimité morale reflète, selon Suchman (1995) une évaluation positive normative d'une organisation et de ses activités. Elle repose non pas sur des jugements d'une activité donnée par rapport à un évaluateur mais sur des jugements d'une activité bonne en soi ou non. Ces jugements reflètent généralement les croyances sur la capacité d'une activité à promouvoir le bien être sociétal défini comme un système de valeur par le public. Une des formes que peut prendre la légitimité morale est l'évaluation des produits de l'organisation et de ses conséquences (légitimité conséquentielle).

Même si les organisations n'appartiennent pas à des secteurs de forte concurrence, des institutions réglementaires permettent de focaliser l'attention sur une caractéristique du produit et d'évaluer la performance de la firme. Ainsi Scott & Meyer (1991) proposent d'examiner les normes d'émission des automobiles, les taux de mortalité dans les hôpitaux et les résultats aux examens de certains établissements scolaires. La légitimité conséquentielle signifie donc que l'on a la possibilité et la capacité de juger les entreprises sur leurs performances.

Il existe donc bien dans ces entreprises une volonté de se conformer aux normes sociétales au-delà des prescriptions légales afin d'assurer leur légitimité et conséquentes à leur activité ou produits.

2. Questions de recherche et méthodologie

2.1. Question de recherche et hypothèses

La première question de cette recherche est de trouver une mesure pertinente et cohérente de la responsabilité sociétale étant à la fois :

- une mesure de diffusion d'information sociétale;
- une mesure tenant compte du degré d'implication de la firme;
- une mesure valorisant les actions menées;
- une mesure indépendante du secteur d'activité a priori.

Les hypothèses de recherche suivantes relèvent de la théorie de la légitimité et proposent une application de la mesure.

Afin de mettre en évidence la classification de Suchman (1995) nous proposons de classer les entreprises selon les critères suivants :

- Les entreprises cherchant a priori une légitimité morale :
 - les entreprises à activité contestée, c'est à dire les entreprises de l'industrie susceptible de polluer (chimie et métallurgie), les industries du tabac et de distribution d'alcool, les entreprises de jeux d'argent et les entreprises militaires.
 - les entreprises para-publiques dont leur activité relève par nature d'une fonction sociétale.
 - les entreprises du secteur du luxe, qui sont impliquées depuis plus de 10 ans dans le mécénat et pour lesquelles le mécénat est une valeur de l'entreprise ou du groupe.
- Les entreprises cherchant a priori une légitimité pragmatique
Il s'agit d'entreprises pour lesquelles l'activité n'implique pas de légitimité particulière. Les actions sociétales sont alors engagées dans une recherche d'adéquation pragmatique entre l'activité de l'entreprise et son environnement.

Hypothèse 1 : les firmes en quête de légitimité morale au sens de Suchman (1995) ont un meilleur degré de responsabilité sociétale que les autres firmes ;

Hypothèse 2 : il existe des différences sectorielles en matière de responsabilité sociétale.

2.2. Méthodologie

2.2.1. Une mesure basée sur la valorisation des actions de mécénat

Afin de répondre à la première question de recherche relative à la mesure, nous proposons de nous intéresser au mécénat d'entreprise. Le mécénat d'entreprise est présenté dans de nombreux ouvrages de vulgarisation comme une stratégie de communication et constitue donc

une offre d'information sociétale, plus précisément une offre d'informations sur les implications de l'entreprise dans la communauté. (Ernst & Ernst, 1978 ; Gray & al, 1995).

Le mécénat concerne toute entreprise, quelque soit son activité économique, ce qui élargit le champ d'investigation. Le mécénat peut ainsi nous servir de base à la construction d'un indicateur de comptabilité sociétale.

Mais toutes les actions de mécénat ne sont pas comparables entre elles. Ainsi, l'Admical² identifie trois domaines d'actions sociétales: la culture, l'emploi/ solidarité et l'environnement écologique. Certaines de ces actions sont plus ou moins valorisées et auront des impacts différents en terme de notoriété et de réalisation sociétale. Leur appréciation est subjective mais cette subjectivité rend compte des valeurs affectives associées aux actions. Pour apprécier les réalisations de mécénat, nous proposons donc de recourir à une méthode d'analyse hiérarchique afin de les classer.

2211 Les différentes méthodes possibles

Bien que l'analyse hiérarchique soit surtout utilisée en marketing, certaines études proposent d'utiliser cet outil dans les autres domaines de la gestion (Reynaud, 1998, p 364). Les principales méthodes sont recensées par Jaccard, Brinberg & Ackerman (1987, cités par Reynaud, 1998) qui ont comparé six méthodes de mesure de l'importance des attributs. Les six analyses sont les suivantes:

- La mesure déclarative directe. Cette méthode nécessite un entretien avec les personnes. Elles doivent indiquer l'importance qu'elles attachent à un attribut, les principaux attributs étant *normalement* cités les premiers. On reproche à cette méthode de tenir compte de la prééminence des caractéristiques, non leur importance.

- Les notations directes d'importance sur une échelle à onze points. Dans le cadre de cette méthode, les répondants ne sont pas amenés à faire un choix: tous les attributs peuvent être cités comme importants.

- La mesure de probabilité subjective. Il s'agit de déterminer des probabilités conditionnelles à partir d'une note variant entre 0 et 10. L'indice d'importance représente la différence entre deux probabilités subjectives conditionnelles. La difficulté de cette démarche est la rédaction de bons scénarii qui permettront d'évaluer les probabilités subjectives.

- La mesure conjointe. Deux démarches de mesure conjointe sont possibles: l'analyse de profils complets et la comparaison par paires.

- L'analyse de profils complets consiste à proposer à l'interviewé plusieurs objets ayant des caractéristiques différentes. Selon les choix effectués au cours des alternatives proposées, on en déduit un poids relatif de chaque caractéristique. Etant donné le nombre d'items que nous devons tester, cette méthode nous paraît difficilement envisageable. Par ailleurs, selon Lambin (1990), la transposition de cette méthode nécessiterait une étape préalable.

- La méthode de comparaison de paires permet de mesurer "*l'importance relative de tous les éléments pris deux à deux. Cette procédure de comparaison par paire correspond tout à fait à un mode de raisonnement couramment employé de manière intuitive*" (Merunka, 1987 cité par Reynaud, 1998).

²association du mécénat industriel et commercial

Dans notre recherche, notre point de départ est une liste d'items ayant attrait au mécénat de l'entreprise. Nous souhaitons faire hiérarchiser ces caractéristiques. L'application de cette méthode nous permettra donc d'établir un ordre d'importance *relatif* à ces caractéristiques.

2.2.1.2 La méthode de comparaisons par paires

La méthode de comparaison par paires est exposée par Merunka (1987). Elle consiste à comparer deux attributs et d'indiquer un score d'importance relative. Selon le type d'analyse, le score est obtenu à partir d'une échelle verbale ou d'une échelle numérique. Compte tenu du type de test que nous envisageons nous retiendrons l'échelle numérique.

Tableau 1 Echelle de mesure de comparaison par paire d'éléments (Merunka)

Echelle numérique	Commentaires
1	Les deux éléments concourent de la même manière à l'objectif
3	L'expérience et le jugement favorisent légèrement un élément par rapport à l'autre
5	L'expérience et le jugement favorisent vraiment un élément par rapport à l'autre
7	Un élément est largement dominant et cette dominance est démontrée et absolue
9	La dominance d'un élément par rapport à un autre est démontrée et absolue
2;4;6;8	Utilisées pour affiner son jugement

L'étude de Saaty (1977) confirme la robustesse de la méthode et son application même dans le cas où la proportionnalité entre les réponses A, B et C n'est pas observée.

2.2.2. Le choix des répondants

Concernant notre recherche, nous proposons donc d'avoir recours à des étudiants en gestion de plusieurs universités à l'instar de Zimmer & al (1994) et Stone & al (1995). Le choix d'étudiants en tant que répondants se justifie par l'intérêt de cette population pour l'implication sociétale des entreprises (CREDOC, 1996)³ et par les résultats concordants que plusieurs études ont établis entre des groupes d'étudiants et des hommes d'affaires (Abott & Monsen, 1979 ; Alexander & Buchholz, 1978) pour l'appréciation d'informations d'ordre sociétal.

2.2.3. La fiabilité et les limites de la méthode d'analyse hiérarchique de Saaty

Dans un premier temps, certaines paires du questionnaire ont des éléments de portée symbolique plus forts que d'autres. Le jugement peut donc être biaisé. Nous avons essayé d'y remédier en évitant des oppositions fortes.

Dans un second temps, il s'avère que dans la méthode de comparaison de paires, la relation de transitivité est rarement observée. Ainsi, un répondant peut préférer deux fois A à B, deux fois

³ CREDOC, Consommation et modes de vie, n°108, mai 1996 “ La consommation des 18-24 ans. Le plaisir dans l'immédiat, l'avenir en toile de fond ”.

B à C *mais pas* quatre fois A à C. S'agissant de jugements humains les comportements ne sont pas pleinement rationnels. L'outil lui-même ne peut assurer une parfaite transitivité. En effet, si l'interviewé préfère 9 fois A à B et 9 fois B à C, l'échelle ne permet pas d'avoir A préféré 81 fois C. Cela signifie que pour des valeurs extrêmes, les relations de transitivité ne seront pas observées. Un outil de contrôle peut limiter les erreurs de jugements. C'est ce que permet le calcul des indicateurs de rationalité du répondant, des ratios de cohérence.

Ce ratio de cohérence vise à comparer la rationalité du répondant avec des choix établis au hasard pour un même nombre de comparaisons. Un ratio de 0 indique une rationalité parfaite et un ratio de 1, une *irrationalité* parfaite! Dans la littérature (Saaty, 1977, 1994; Merunka, 1987), un ratio de 0.1 est jugé comme acceptable. Cela dit, plusieurs critiques ont été formulées à l'encontre de ce ratio.

D'une part, ce ratio risque de prendre des valeurs élevées quand le répondant utilise les extrémités de l'échelle: on a alors une incohérence artificielle et qui limite les interprétations des résultats (Murphy, 1993). D'autre part, ce ratio est constant, quel que soit le nombre d'éléments comparés par le répondant, alors que la difficulté varie entre un choix entre 3 éléments (comparaison de 3 paires) ou de 5 (comparaison de 10 paires).

3. Résultats

3.1. Résultats de la hiérarchisation

3.1.1. *Fiabilité et validité de la hiérarchisation*

Le ratio a été calculé pour les trois groupes classant les items dans les trois domaines (emploi/solidarité, culture, environnement). Pour le quatrième groupe classant simplement les trois domaines, nous avons demandé directement aux répondants de donner une pondération aux trois items, sans calculer de ratio de cohérence.

La moyenne pondérée des ratios de cohérence obtenus est de 0.125 pour 107 étudiants. Ce ratio est proche du seuil de fiabilité préconisé dans la littérature, qui est de 0.10 mais légèrement supérieur.

Au regard des limites exposées précédemment, le ratio de cohérence de 0.125 semble donc acceptable.

3.1.2. *Classement des items d'actions de mécénat*

L'analyse des résultats se décompose en deux phases : l'analyse de la hiérarchisation entre les items pour chaque domaine et la hiérarchisation entre les trois domaines eux-mêmes (emploi/solidarité, culture, environnement).

Parmi toutes les réponses exploitables, nous avons exclu celles présentant des aberrations. Nous obtenons les résultats suivants.

Tableau 2 Résultats sur la hiérarchie entre les items pour chaque domaine mécénique

Domaine de mécénat	Moyenne (A)	Ecart type	Actions de mécénat	Moyenne (B)	Ecart type	(A)*(B) Coefficient pondéré
<i>Emploi solidarité</i>	41	20	Emploi- précarité- handicapés	0.118	0.092	4.84
			Education- formation	0.170	0.124	6.97
			Recherche scientifique et médicale; santé- hôpital	0.251	0.176	10.29
			Enfants- jeunes- familles;	0.189	0.141	7.75
			International- tiers- monde	0.273	0.170	11.19
<i>Culture</i>	35	18	Musique; théâtre;	0.154	0.122	5.39
			Arts plastiques- musée;	0.151	0.121	5.28
			Audiovisuel- multimédia; Edition littérature;	0.202	0.183	7.07
			Patrimoine; architecture	0.349	0.197	12.21
			Danse	0.143	0.116	5
<i>Environnement</i>	24	15	Technologies et innovation	0.266	0.142	6.38
			Protection industrielle	0.271	0.152	6.50
			Sensibilisation et éducation aux problèmes environnementaux;	0.221	0.095	5.3
			Protection de la vie sauvage	0.172	0.143	4.13
			Sauvegarde du patrimoine écologique	0.070	0.075	1.68
Total						100

Le calcul des moyennes et écart type n'a de sens que si les variables suivent une loi gaussienne, ce qui est le cas, même si tous les items ne sont pas appréciés de la même manière. Ainsi, certains items font l'objet d'un consensus et d'autres d'avis plus partagés. Afin de vérifier la validité de cette échelle, nous avons donc comparé les résultats obtenus par les moyennes à un classement (méthode des rangs). Nous obtenons finalement exactement le même classement.

3.2. Application du classement à un échantillon d'entreprises françaises mécènes

3.2.1. La constitution de l'échantillon

L'échantillon d'entreprises retenu est issu du classement des 1000 plus grandes entreprises classées par L'Expansion et étant impliquées dans le mécénat. Cette technique d'échantillonnage est notamment recommandée par Gray & al (1995). Pour savoir si une entreprise est mécène, plusieurs sources d'informations sont disponibles (les ouvrages de praticiens, les revues, les associations). Nous avons retenu la plus fiable : l'Admical qui produit chaque année depuis 1983 un annuaire des entreprises mécènes. Un entretien avec le

responsable de l'Admical nous a permis de nous assurer de la fiabilité et exhaustivité des données. L'échantillon est finalement constitué de 75 entreprises.

3.2.2. Résultats concernant la description du mécénat d'entreprise

Nous proposons de présenter dans un premier temps les implications mécéniques des entreprises de notre échantillon pour ensuite les évaluer selon la méthode de hiérarchisation présentée précédemment.

Tableau 3 Appréciation quantitative du mécénat d'entreprises par leur nombre d'actions

Domaine de mécénat	Nombre d'action moyen de 1994 à 1998	pourcentage	maximum	Ecart type
Emploi solidarité		38.91%		
Emploi- précarité- handicapés	5.21	18.72	220	26.73
Education- formation	2.16	7.75	35	5.49
Recherche scientifique et médicale; santé- hôpital	1.04	3.73	18	2.63
Enfants- jeunes- familles;	0.93	3.35	22	2.83
International- tiers- monde	1.49	5.36	35	5.13
Environnement		3.07%		
Technologies et innovation	0.05	0.2	3	0.36
Protection industrielle	0.09	0.3	3	0.41
Sensibilisation et éducation aux problèmes environnementaux;	0.01	0.05	1	0.11
Protection de la vie sauvage	0.25	0.9	6	0.97
Sauvegarde du patrimoine écologique	0.45	1.62	21	2.48
Culture		57.97%		
Musique; théâtre;	8.45	30.35	336	38.92
Arts plastiques- musée;	2.89	10.39	21	4.67
Audiovisuel- multimédia; Edition littérature;	2.33	8.38	23	4.28
Patrimoine; architecture	1.48	5.31	22	3.43
Danse	0.98	3.54	9	1.66
total		100		

Le tableau 3 révèle le faible nombre d'actions dans le domaine de l'environnement, ce qui va donc à l'encontre d'une dimension éthique de l'implication des entreprises dans ce domaine et des recherches concluant à ce résultat (Cormier & Magnan, 1996 ; Aupperle, Carroll & Hatfield, 1985 ; Reynaud, 1998). Cette première constatation est donc intéressante dans la mesure où elle souligne la contingence des études en comptabilité environnementale.

A compter de ces données, nous pouvons construire l'indice de comptabilité sociétale. L'introduction de jugements de valeurs des actions du mécénat permettra de valoriser les actions au-delà des seuls aspects quantitatifs. L'aspect mathématique de la pondération est présenté en annexe.

3.2.3. Résultats du test de l'hypothèse 1 concernant la recherche d'une légitimité conséquent à l'activité

La test de l'hypothèse 1 conduit à effectuer une segmentation de notre échantillon. La typologie conduit donc à examiner deux sous échantillons de notre échantillon initial. Les caractéristiques des ces sous échantillons sont résumées dans le tableau 4.

Tableau 4 Caractéristiques des deux sous échantillons selon la typologie de Suchman (1995)

	Nombre d'entreprises	Moyenne de la valeur de responsabilité sociétale	maximum	minimum	Ecart type
Réputation des entreprises recherchant a priori une forme de légitimité	$n_1 = 27$	$\mu_1 = 31.86$	270	0.43	$s_1 = 51.04$
Réputation des entreprises ne recherchant pas a priori une forme de légitimité	$n_2 = 48$	$\mu_2 = 15.44$	155	0	$s_2 = 27.49$

Pour déterminer si les deux moyennes (μ_1 et μ_2) des deux sous échantillons sont significativement différentes, on peut procéder à un test de Student en calculant la statistique présentée dans le tableau 5.

Tableau 5 Test d'indépendance entre les deux sous échantillons identifiés selon la typologie de Suchman (1995)

Hypothèse testée	$H_0 : \mu_1 = \mu_2 ; H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$
Statistique calculée	
résultat	$t = 1.8155362$
interprétation	On rejette l'hypothèse que les deux moyennes sont identiques au seuil $\alpha = 5\%$ pour (75-2) degrés de libertés

Les résultats du tableau 5 montrent qu'il existe une différence significative au seuil de 5% entre les deux groupes établis selon la typologie de Suchman (1995).

Sur la base de notre étude, les entreprises cherchant une forme de légitimité conséquent à leur activité ont donc une meilleure réputation sociétale que les autres firmes.

Notre première hypothèse est donc vérifiée sur un échantillon de 75 entreprises françaises et confirme les autres études empiriques sur la théorie de la légitimité (Deegan & Gordon, 1996; Deegan & Rankin, 1996; Brown & Deegan, 1998).

3.2.4. Résultats du test de l'hypothèse 2 concernant l'appartenance sectorielle

Les tests de rang présentés dans le tableau 6 à partir de la statistique U de Mann Whitney révèlent une influence partielle de l'appartenance sectorielle sur la valeur des entreprises mécènes. En effet, tous les secteurs ne sont pas différents pris deux à deux. Mais se distinguent les secteurs de l'agro - alimentaire (qui comprend l'industrie du tabac et de l'alcool) et la chimie pour une forte implication sociétale et l'informatique pour sa faible implication. Ces résultats confortent ceux de la première hypothèse et sont en partie en conformité avec ceux des études de Roberts (1992) et Hackston & Milne (1996).

Tableau 6 Tests de rang par la statistique U de Mann Whitney sur la différenciation sectorielle

	Agroalim 8	Automobile 6	Btp 3	Chimie 16	Habillemen t 4	Informat ique 6	services communi cation 23	loisirs édition 9
Agroalim 8	na	na	na	na	na	na	na	na
Automobile 6	7 0.015	na	na	na	na	na	na	na
Btp 3	2 0.024	8	na	na	na	na	na	na
Chimie 16	56 rejet	-14 0.05	13 rejet	na	na	na	na	na
Habillement 4	13 rejet	5 0.086	2 rejet	27 Rejet	na	na	na	na
Informatique 6	12 0.071	12 rejet	-6 rejet	6 0.05	6 rejet	na	na	na
services communication 23	50 rejet	65 rejet	32 rejet	130 rejet	32 rejet	57 rejet	na	na
loisirs édition 9	30 rejet	23 rejet	8 rejet	64 rejet	-18 rejet	15 rejet	79 rejet	na

La première ligne indique la statistique U de Mann Whitney. La deuxième ligne indique soit le seuil d'acceptation, soit le rejet de l'hypothèse si le seuil est supérieur à 0.05.

Discussion et conclusion

Cette étude propose une évaluation de la responsabilité sociétale à partir de la construction d'un indice de comptabilité sociétale. La mesure est basée à la fois sur des données factuelles (les actions de mécénat d'entreprise) et sur des jugements de valeurs qui permettent de pondérer les actions menées par les entreprises. A cette fin, un test a été mené auprès de 107 étudiants en gestion en vue d'une notation indirecte de 75 entreprises françaises mécènes. Deux hypothèses issues de la théorie légitimité ont été testées sur ces 75 entreprises. La première hypothèse relative à l'existence d'une forme de recherche de légitimité conséquente

à l'activité des firmes a été vérifiée. La seconde relative à des différences sectorielles n'est qu'en partie confirmée.

Soulignons cependant les limites de notre recherche. D'une part, elle est construite à partir de données factuelles relatives à un seul domaine, celui du mécénat. D'autre part, elle ne se réfère qu'au point de vue d'un seul groupe d'intérêt et ne prend pas compte l'ensemble des parties prenantes intervenant dans la vie des firmes.

Enfin, les apports de cette recherche nous semblent être les suivants. Nous proposons dans un premier temps une mesure qui pallie les inconvénients des autres méthodes relevées dans la littérature. Ensuite, la méthodologie retenue peut s'appliquer aux autres recherches comptables fondées sur le recueil de données par questionnaires. Elle présente l'avantage d'être facilement exploitable, compréhensible et propose un indicateur de fiabilité. Enfin, l'application que nous avons présentée peut se prolonger par d'autres études quantitatives en vue de la validation d'hypothèses complémentaires.

Références bibliographiques

Abbott W. & Monsen J. (1979) "On the Measurement of Corporate Social Responsibility : Self-reported Disclosures as a method of measuring corporate social involvement", *Academy of Management Journal*, 22, n°3, pp 501-515.

Alexander G.J. & Buchholz R.A. (1978): "Corporate social responsibility and stock market performance", *Academy of Management Journal*, 21, n°3, pp 479-486.

Anderson J.W. (1986) "Social Responsibility and the Corporation", *Business Horizons*, July-August, pp 22-27.

Aupperle K., Carroll A. & Hatfield J. (1985): "An Empirical Examination of the Relationship Between Corporate Social Responsibility and Profitability", *Academy of Management Journal*, 28, pp 446-463.

Blacconiere W.G. & Patten D.M. (1994) "Environmental disclosures, regulatory costs, and changes in firm value", *Journal of Accounting & Economics*, Vol 18, pp 357-377

Bowman E. H. & Haire M. (1975): "A Strategic Posture toward Corporate Social Responsibility", *California management Review*, pp 49-58.

Brown B. (1998) "Do Stock Market Investors Reward Companies with reputations for Social Performances", *Corporate Reputation Review*, pp 271-280.

Brown N. & Deegan G. (1998) "The public disclosure of environmental performance information--a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory" *Accounting and Business Research*, Winter, Vol 29, pp21-41.

Burritt R. & Welch S. (1997) "Australian Commonwealth Entities: an Analysis of their Environmental Disclosures", *Abacus*, Vol 33 N°1, pp 69-87.

Carroll (1979): A three dimensional conceptual model of corporate performance, *Academy of Management Review*, pp497-505.

Cochran P.L. & Wood R.A. (1984), "Corporate Social Responsibility and Financial Performance" *Academy of management journal*, Vol 27, pp 42-56.

Cormier D. & Magnan M. (1996), "L'attitude des investisseurs boursiers face au bilan environnemental de l'entreprise", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 2, Vol. 2, septembre 1996, pp 25-49.

Cottrill, M.T. (1990): "Corporate Social Responsibility and the Marketplace", *Journal of Business Ethics*, pp 723-729.

Cowen S.S., Ferreri L.B. & Parker L. (1987) "The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: a typology and frequency-based analysis", *Accounting Organizations and Society*, Vol 12, n°2, pp111-122.

Deegan C. & Gordon B. (1996): "A Study of the Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations", *Accounting and Business Research*, Vol 26, n°3, pp 187-199.

Deegan C. & Rankin M. (1996) "Do Australian companies objectively report environmental news? An analysis of environmental disclosures by firms successfully prosecuted by the Environmental Protection Authority", *Accounting and Business Research*, Vol 10, n°4, pp 50-67.

Deegan C., Rankin M & Voght P. (1999) "Firm's Disclosure Reactions to Major Social Incidents: Australian Evidence", European Accounting Association Congress, May.

Dowling J. & Pfeffer J. (1975) "Organizational legitimacy : social values and organizational behaviour", *Pacific Sociological Review*, Vol 18, January, pp122-136.

Drucker P. (1984) "The New Meaning of Corporate Social Responsibility" *California Management Review*, Vol XXVI, N°2, Winter, pp 53-63.

Ernst & Ernst (1978): "Social Responsibility Disclosure, survey (Cleveland, Ernst & Ernst).

Etzioni A. (1988), *The moral dimension- Towards a new Economics*. New York: Free Press.

Evrard Y., Pras B. & Roux E. (1993) "Market", Nathan, Paris.

Fekrat M.A., Inclan C. & Petroni D. (1996): "Corporate Environmental Disclosure:Competitive Disclosure Hypothesis Using 1991 Annual Report Data", *International Journal of Accounting*, Vol 31, n°2, pp 175-195.

Firth M. (1984): "The extent of voluntary disclosure in corporate annual reports and its association with security risk measures", *Applied Economics*, Vol 16, pp 269-277.

Freeman R.E. (1984) *Strategic Management: a Stakeholder Approach* (Marshall, MA/ Pitman).

Goll I. (1990): "Environment, Corporate Ideology, and Employee Involvement Programs", *Industrial Relations*, Vol 29, n°3, pp 501- 512.

Gray R. (1992): "Accounting & Environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability, *Accounting, Organizations and Society*, vol 17, n°5, pp399-425.

Gray R., Kouhy R. and Lavers S. (1995): "Corporate social and environmental reporting a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 8, n°2, pp 47-77.

Guthrie J. & Parker L.D. (1989): "Corporate Social reporting: a rebuttal of legitimacy theory", *Accounting & Business Research*, Vol 19, n°76, pp343-52.

Hackston D. & Milne M.J.(1996): "Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies.", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 9, n°1, pp 77-108

Henriques Irene & Perry Sadowsky (1996) "The Determinants of an Environmentally Responsive Firm: An Empirical Approach", *Journal of Environmental Economics and Management*, Vol 30, article n°0026, pp 381-395.

Hill C.W.L. & Jones T.M. (1992): "Stakeholder-Agency Theory", *Journal of Management Studies*, vol 29 n°2, pp 131-155.

Hossain M., Perera M. H. B. & Rahman A. R. (1995): "Voluntary Disclosure in the Annual Reports of New Zealand Companies"

Jones T.M. (1980) "Corporate Social Responsibility Revisited, Redefined", *California Management Review*, Spring, Vol XXII, n°2, pp 59-67

Jones T. M. (1995) "Instrumental Stakeholder Theory: a Synthesis of Ethics and Economics", *Academy of Management Review*, Vol 20, n°2, pp 404-437.

Lambin J-J (1990) "La recherche en marketing", Paris, Mc Graw Hill

- Mathews (1997) "Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 10 N°4, pp481-531.
- McGuire J.B., Sundgren A. & Schneeweis T. (1988): "Corporate social responsibility and firm financial performance", *Academy of management journal*, Vol 31, n°4, pp 854-872.
- Merunka D. (1987) "La prise de décision en management", Vuibert gestion, Paris.
- Murphy C. K. (1993) "Limits on the Analytic Hierarchy Process", *European Journal of Operational Research*, Vol 65 pp138-139.
- Ness K.E. & Mirza A. M. (1991): "Corporate Social Disclosure: a Note on a Test of Agency Theory", *British Accounting Review*, Vol 23, pp 211-217.
- Patten D.M. (1990): "The market reaction to social responsibility disclosures: the case of the Sullivan principles signings", *Accounting, Organizations & Society*, Vol 15, n°6, pp 575-597.
- Pava M.L. & Krausz J. (1996): "The Association Between Corporate Social-Responsibility and Financial Performance: the Paradox of Social Cost", *Journal of Business Ethics*, Vol 15, pp 321-357.
- Reynaud E. (1998) "les déterminants du comportement de protection de l'environnement des entreprises", thèse de doctorat, IAE d'Aix en Provence.
- Roberts C. B. (1991): "Environmental Disclosures: a Note on Reporting practices in Mainland Europe", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 4, n°3, pp 62-71.
- Roberts R.W. (1992): "Determinants of corporate social responsibility disclosure: an application of stakeholder theory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17, n°6, pp 595-612.
- Rockness J. & Williams P.F. (1988): "A descriptive study of social responsibility mutual funds" ", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, n°4, pp 397-411.
- Saaty T. (1994) "How to make a decision: the Analytic Hierarchy Process", *Interfaces*, N°24, Vol 6, pp 19-43.
- Saaty T; (1977) "A scaling method for priorities in hierarchical structures", *Mathematical Psychology*, vol 15, p 234-281.
- Stone G., Barnes J.H. & Montgomery C. (1995) "ECOSCALE: A Scale for the Measurement of Environmentally Responsible Consumers", *Psychology & Marketing*, Vol. 12, pp 595-612.
- Sethi S.P. (1975): "Dimensions of Corporate Social Performance: an analytical framework", *California Management Review*, spring, pp 58-64.
- Sturdivant F.D. & Ginter J.L. (1977): "Corporate Social Responsiveness, Management Attitudes and Economic Performance", *California management Review*, Vol XIX, n°3, pp 30-39.
- Teoh & Thong (1984): "Another Look at Corporate Social Responsibility and Reporting: an Empirical Study in a Developing Country", *Accounting, Organizations & Society*
- Wartick & Cochran (1985) "The evolution of corporate social performance model", *Academy of Management Review*, Vol 10, n°3, pp 540-557.
- Winsemius Pieter et Guntram Ulrich, McKinsey (1992) "Responding to the environmental challenge", *Business Horizons*, Mars Avril pp 12-20.
- Wood D.J. (1991): "Corporate social performance revisited", *Academy of Management Review*, Vol 16, n°4, pp 691-718.
- Zimmer M.R., Stafford T.F. & Royne Stafford M. (1994) "Green Issues: Dimensions of Environmental Concern", *Journal of Business Research*, 30, pp 63-74.

Annexe

La valorisation des actions de mécénat est déterminée par la distance entre la pratique de l'entreprise et le choix des répondants. On peut se référer à la mesure utilisée en mathématiques pour estimer la distance entre deux points, c'est à dire la distance euclidienne. On l'utilise également dans les études de marketing pour évaluer les écarts entre profils de produits ou consommateurs.

- 1) La première étape consiste à calculer la distance euclidienne entre le poids affecté à l'action i par une entreprise k et le poids affecté par l'ensemble des répondants. Cela nous permet d'évaluer la proximité entre le choix du répondant et le choix de l'entreprise, la distance euclidienne étant adéquate dans notre cas (Evrard, Pras & Roux, p398).

Soit α_i le poids affecté par les répondants pour l'item i et $\beta_{i,k}$ le poids affecté par l'entreprise k pour le même item, la distance euclidienne entre les deux poids sera :

$$\delta_{i,k} = (\alpha_i - \beta_{i,k})^2 \quad \forall i, i = 1 \dots 15 \text{ et } k = 1 \dots n \text{ avec } n \text{ la taille de l'échantillon.}$$

On a α et β tels que : $0 < \alpha_i < 1$ et $0 < \beta_{i,k} < 1$ avec $\alpha_i, \beta_{i,k} \neq 0$ et $\alpha_i, \beta_{i,k} \neq 1$. $\forall i, i = 1 \dots 15$.

donc $0 < \alpha_i - \beta_{i,k} < 1$ et $0 < (\alpha_i - \beta_{i,k})^2 < 1$, $\forall i, i = 1 \dots 15$.

soit : $0 < \delta_i < 1$ et $\delta_i \neq 0$ et $\delta_i \neq 1$, $\forall i, i = 1 \dots 15$.

- 2) La seconde étape consiste à faire la somme des distances obtenues pour obtenir la distance globale entre le poids affecté à l'action i par une entreprise k et le poids affecté par l'ensemble des répondants.

$$\text{Soit } \sim_k = \sum_{i=1} \sim_{i,k}$$

- 3) La troisième étape consistera à normer la distance obtenue.

On a : $0 < \delta_{\min} \leq \delta_k \leq \delta_{\max} \quad \forall k, k = 1 \dots n$.

D'où $\delta_k' = \frac{\delta_k}{\delta_{\max}}$ avec $0 < \delta_k' \leq 1$

- 4) La quatrième étape consiste à calculer $(1 - \delta_k')$ pour en faciliter l'interprétation

- 5) La cinquième étape est l'utilisation de cet indice pour pondérer le nombre d'actions total de mécénat mené par les entreprises.